

Audience publique du 20 juillet 2011

Recours formé par
Monsieur ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27298 du rôle et déposée le 14 septembre 2010 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., ... , demeurant à L- ..., portant recours, non autrement qualifié, contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 juin 2010 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2005, émis le 26 août 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 novembre 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications.

Monsieur ... déposa en date du 12 novembre 2008 sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2005.

Par courrier du 22 juillet 2009, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 1 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », informa Monsieur ... en application du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts, communément appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », que le bureau d'imposition entendait apporter un redressement à la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2005 sur les trois points suivants comme suit : « *Dans le cadre de la détermination du bénéfice de la profession libérale, il est prévu de substituer, parmi les dépenses d'exploitation, le montant de 3232,00 € à celui de 9905,20 €, déclaré au titre des frais de transport du médecin.*

Le montant de 3232,00 € est calculé comme suit : 4040 (nombre de kilomètres parcourus lors des déplacements aux congrès) x 0,80 € (coût du kilomètre tel qu'il est fixé dans la déclaration d'impôt)=3232,00 €.

L'intégralité des déplacements effectués entre la ville de Luxembourg (lieu du domicile) et la ville d'Esch-Sur-Alzette (lieu de l'activité professionnelle), y compris les déplacements en relation avec les gardes au service radiologie, sont couverts par la déduction forfaitaire qui

s'élève en l'occurrence à 1584,00 € (cf. règlement grand-ducal du 28.12.1990 ad article 46 no 9 LIR).

Ne sont par conséquent admis à la déduction en tant que dépense d'exploitation en dehors de la déduction forfaitaire, que les frais relatifs aux déplacements effectués pour assister à des séminaires, des congrès, des réunions professionnelles ayant lieu à un autre endroit que l'hôpital d'Esch-sur-Alzette.

Les frais en relation avec les repas pris pendant les gardes et s'élevant d'après la déclaration d'impôt à 298,08 € constituent des dépenses privées non déductibles. »

Monsieur ... prit position par courrier daté du 14 août 2009.

Le bureau d'imposition émit en date du 26 août 2009 à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2005.

Par courrier daté du 25 novembre 2009, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre de ce bulletin d'impôt. Par courrier du 4 mai 2010, Monsieur ... fournit au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », des pièces et explications supplémentaires suite à sa réclamation.

Par décision datée du 15 juin 2010, le directeur rejeta ladite réclamation comme non fondée. Le corps de ladite décision est libellé comme suit :

« Vu la requête introduite le 26 novembre 2009 par le sieur ..., demeurant à L- ... , pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005, émis le 26 août 2009 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu la mise en état du directeur des contributions du 19 mars 2010, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), et la réponse y relative du réclamant, entrée le 5 mai 2010 ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir réduit le montant de 9.905,28 euros déduit au titre de frais de déplacement au montant de 3.232,00 euros ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

Considérant qu'en l'espèce, le réclamant, qui exerce l'activité de médecin-radiologue d'une façon indépendante, a établi la somme des frais effectifs de déplacement de la manière suivante :

- 1) Total des kilomètres parcourus au cours de l'année litigieuse : 23.200 km dont distance parcourue pour gardes au service radiologie de l'hôpital et pour les congrès médicaux de 7.969 + 4.040 i.e. 12.009 kilomètres,*
- 2) Total des frais de voiture pour l'année litigieuse : 18.485,19 euros, soit un prix moyen par kilomètre de 18.485,19 / 23.200 i.e. 0,80 euros*
- 3) Total des frais de déplacement effectifs (hors forfait pour trajets journaliers : 12.009 x 0,80 i.e. 9.607,20 euros*

Considérant que le bureau d'imposition avait informé le contribuable, en application des prescriptions du § 205, alinéa 3 AO, qu'il entendait limiter les frais dont question ci-avant aux déplacements nécessaires pour se rendre à des congrès soit 4.040 x 0,80 i.e. 3.232,00 euros ;

Considérant que l'article 93 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) rend applicable aux professions libérales les dispositions des articles 16 à 60 L.I.R. ;

Considérant que l'article 46 numéro 9 L.I.R. prévoit la déduction forfaitaire des frais de déplacement du contribuable entre son domicile et le lieu de son activité ;

Considérant que le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 46 numéro 9 L.I.R. tel qu'il a été modifié par le règlement grand-ducal du 28 février 1999 n'admet la déduction des dépenses en rapport avec le déplacement du contribuable entre son domicile et le lieu de son activité qu'à concurrence d'une déduction forfaitaire qui est fonction de l'éloignement entre le chef-lieu de la commune du domicile et de celle de son lieu de travail ; qu'en vertu de l'article 2, alinéa 1^{er} du règlement ci-avant cette déduction forfaitaire est déterminée sans considération du moyen de locomotion choisi par le contribuable et est fonction de l'éloignement entre le chef-lieu de la commune sur le territoire de laquelle il a son domicile et celui de son lieu de travail;

Considérant qu'en l'espèce, le réclamant habite à Luxembourg et exerce sa profession libérale au sein d'un groupe de médecins ... ;

Que dès lors, pour les déplacements journaliers entre le domicile et le lieu de travail, le requérant a droit à des frais couvrant lesdits déplacements d'un montant de 16 unités x 99 euros i.e. 1.584,00 euros ;

Considérant dans ce contexte le jugement du 2 février 2009 du Tribunal administratif numéro 24367 du rôle : Quant au régime des dépenses d'exploitation, l'article 46 n° 9 LIR dispose que « rentrent parmi les dépenses d'exploitation (...) sous réserve de ne pas conduire à une perte, les dépenses en rapport avec le déplacement du contribuable entre son domicile et le lieu de son activité, dans les limites et sous les conditions à prévoir par règlement grand-ducal ». Le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 46 n° 9 LIR dispose en son article 1^{er} que « les dépenses en rapport avec le déplacement du contribuable entre son domicile et le lieu de son activité ne sont admises en déduction du résultat d'exploitation de l'exercice qu'à concurrence d'une déduction forfaitaire établie d'après les dispositions de l'article 2...»;

Considérant que, tout comme le bureau d'imposition, le directeur des contributions doit instruire (§ 204 AO) sur le revenu imposable ; que c'est par la consécration du principe du réexamen intégral et d'office de l'imposition litigieuse dans les dispositions combinées des §§ 204, 243 et 244 AO que le législateur a exprimé sa volonté qu'aucun impôt que celui qui est légalement dû ne puisse être réclamé au contribuable ;

Que dans le cadre de cette obligation, le réclamant avait été invité en date du 19 mars 2010 à fournir des données complémentaires et notamment à présenter un carnet de bord retraçant les annotations des déplacements professionnels, le nombre de kilomètres parcourus au total ainsi que le kilométrage des déplacements privés ;

Considérant que le réclamant y a répondu en date du 5 mai 2010 en présentant un petit cahier, intitulé « Gardes » qui relate, pour l'année litigieuse, comme seules indications des dates et des inscriptions d'heures ; que le réclamant a indiqué seulement la position du compteur kilométrique au 1^{er} janvier (41.275 km) et au 31 décembre (64.473 km) de l'année litigieuse; qu'il en résulte que le réclamant n'a pas tenu un carnet de bord documentant ses déplacements professionnels et privés mais tout au plus un relevé des gardes effectuées dans le cadre de son travail professionnel au courant de l'année litigieuse ; que le réclamant, à l'encontre d'un médecin généraliste, ne fait

pas de visite médicale à domicile mais exerce sa profession exclusivement au service radiologie ... ;

Considérant que le réclamant n'a pas montré qu'il aurait effectué d'autres trajets professionnels que ceux qui l'ont conduit de son domicile vers son lieu de travail et que ceux, entrepris pour participer à des congrès médicaux ;

Considérant, dès lors, que c'est à juste titre que le bureau d'imposition a accordé, en application du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 46, numéro 9 L.I.R. tel qu'il a été modifié par le règlement grand-ducal du 28 février 1999, une déduction forfaitaire pour couvrir les dépenses en rapport avec le déplacement du réclamant entre son domicile et le lieu de son activité en lieu et place des charges et dépenses effectives déclarées en rapport avec le déplacement du réclamant entre le domicile et le lieu d'activité ;

Considérant d'ailleurs que la généralité des termes employés traduit l'intention du législateur de couvrir tous les frais généralement quelconques que doit supporter le contribuable pour se rendre à son lieu de travail, sans s'attacher, dans un souci de simplification, à la nature de ces frais ; que la notion de frais de déplacement ainsi précisée exclut toute distinction en fonction des périodes et de l'horaire de travail, de la nature des frais exposés ou du moyen de transport utilisé par le contribuable, que ce soit par convenance personnelle ou en raison de certaines contraintes ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est par ailleurs pas contestée ;

PAR CES MOTIFS

*reçoit la réclamation en la forme,
la rejette comme non fondée ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 14 septembre 2010, Monsieur ... a introduit un recours contentieux contre la décision directoriale du 15 juin 2010.

La requête introductive d'instance ne spécifiant pas si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision déférée, il y a lieu d'admettre, d'après les données de l'espèce, que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur les recours introduit contre la décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Partant, le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit par le demandeur contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes.

Le recours ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur expose qu'en tant que médecin radiologue, il devrait participer au service de garde obligatoire de l'hôpital, à raison d'une nuit par semaine et d'un week-end par mois en moyenne. Il fait également état de ce qu'il ferait l'objet d'appels urgents nécessitant des déplacements à l'hôpital, obligation professionnelle liée à son activité de médecin. Alors que les interventions durant les gardes seraient rémunérées en sus

de ses honoraires et, dès lors imposables, il estime que les frais, notamment de déplacement vers l'hôpital à l'occasion de ces gardes, devraient être déductibles. Ainsi, il reproche à la décision directoriale déferée d'avoir refusé la déductibilité desdits frais et de les avoir inclus dans la déduction forfaitaire correspondant à une activité professionnelle habituelle.

Le délégué du gouvernement renvoie, quant aux frais de route, au règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 46 n° 9 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après désignée « LIR ». En vertu de ces dispositions, les dépenses en question ne seraient admises en déduction du résultat d'exploitation de l'exercice qu'à concurrence d'une déduction forfaitaire qui serait fonction de l'éloignement entre le chef-lieu de la commune du domicile du contribuable et celui de son travail, indépendamment du moyen de locomotion. Il fait valoir que s'agissant d'une déduction forfaitaire, elle engloberait toutes les dépenses du contribuable qui lui seraient accrues du fait de son déplacement entre son domicile et son lieu d'activité, qu'elles soient supérieures ou inférieures au forfait, de sorte que toute distinction en fonction des périodes et de l'horaire de travail, de la nature des frais exposés ou du moyen de transport utilisé, par convenance personnelle ou en raison de certaines contraintes, devrait être exclue. Il en conclut que comme le demandeur ne se prévaudrait pas d'avoir effectué au courant de l'année litigieuse d'autres trajets professionnels que ceux entre son domicile et son lieu de travail, ce serait à bon droit que le directeur aurait refusé de prendre en considération les frais de déplacement déclarés qui iraient au-delà du forfait.

Le grief soulevé par le demandeur a trait aux frais de route. En l'espèce, le bureau d'imposition a retenu un montant de 3.232 euros à titre de frais de voiture (déplacements nécessaires pour se rendre à des congrès) ainsi qu'un montant de 1.584 euros à titre forfaitaire (déplacements journaliers), tandis que le demandeur a fait valoir, d'un côté, un montant de frais de voiture de 18.485, 19 euros et, d'un autre côté, un montant de 9.607,20 euros pour frais de déplacements effectifs, seuls ces derniers étant litigieux.

Il échet de rappeler qu'aux termes de l'article 93 LIR les dispositions des articles 16 à 60 LIR sont applicables en présence d'un bénéfice provenant d'une profession libérale, tel que c'est le cas en l'espèce, le demandeur étant médecin spécialiste.

Quant au régime des dépenses d'exploitation, l'article 46 n° 9 LIR dispose que *« rentrent parmi les dépenses d'exploitation (...) sous réserve de ne pas conduire à une perte, les dépenses en rapport avec le déplacement du contribuable entre son domicile et le lieu de son activité, dans les limites et sous les conditions à prévoir par règlement grand-ducal »*. Le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 46 n° 9 LIR dispose en son article 1^{er} que *« les dépenses en rapport avec le déplacement du contribuable entre son domicile et le lieu de son activité ne sont admises en déduction du résultat d'exploitation de l'exercice qu'à concurrence d'une déduction forfaitaire établie d'après les dispositions de l'article 2 »*. En vertu de l'article 2 du prédit règlement, la déduction forfaitaire est déterminée en fonction de l'éloignement entre le chef-lieu de la commune sur le territoire de laquelle le contribuable a son domicile et celui de son lieu de travail.

Au regard des dispositions qui précèdent, c'est à bon droit que le directeur a décidé que les frais de voiture se rapportant au trajet entre le domicile du demandeur et le lieu de l'exploitation, ne sont déductibles qu'à concurrence du forfait tel que prévu au prédit règlement du 28 décembre 1990 et dans les conditions prévues audit règlement. Le demandeur ne saurait partant être suivi dans son argumentation élaborée sur base du constat

qu'il exerce également son activité professionnelle sporadiquement lors des gardes médicales, lesquelles ont, selon les affirmations du demandeur, toutes lieu au ... , lieu de l'exploitation, afin de voir augmenter le forfait ainsi retenu, au-delà des conditions des dispositions légales et réglementaires précitées de sorte que le moyen est à rejeter. Bien qu'ils ne soient pas litigieux en l'espèce, il en est cependant autrement des frais de voiture se rapportant à des trajets professionnels, en dehors de ceux effectués entre le domicile et le lieu d'exploitation de l'entreprise, tels que des frais de déplacement à des colloques professionnels, lesquels peuvent être retenus en tant que dépenses d'exploitation pour autant que le contribuable établisse la cause de ces frais et uniquement dans la proportion de l'utilisation effective de la voiture au bénéfice de l'entreprise¹.

Au regard des développements qui précèdent, et en l'absence d'un autre moyen invoqué en cause, le recours en réformation doit être rejeté comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,

Françoise Eberhard, premier juge

Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 20 juillet 2011 par le premier vice-président, en présence du greffier Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Carlo Schockweiler

¹ voir trib. adm. 24 février 2000 n° 11061 du rôle, Pas.adm. 2010, V° Impôts, n° 116, voir trib. adm. 21 février 2001 n° 12028 du rôle, Pas.adm. 2010, V° Impôts, n° 122